

Del II:

Fra saksbehandlingen i Skatt øst 2015/2016

Artikkelen tar for seg utvalgte saker og problemstillinger fra skatte- og avgiftsbehandlingen i Skatt øst i 2015/2016. I denne delen omtales merverdiavgift og ulike problemstillinger når det gjelder særavgifter samt vedtak fra skatteklagenemnda.



Seksjonssjef
Monica Sivertsen¹
Skatt øst
Seniorrådgiver Erlend Skøien og
seniorskattejurist Hege Westheim
har også bidratt ved utarbeidelsen av
artikkelen.

Med virkning fra 1. juli 2016 ble det opprettet en ny og landsdekkende skatteklagenemnd. Sakene som er omtalt under punktet Skatteklagenemnda, er saker som ble vedtatt av skatteklagenemnda etter den gamle ordningen. Skatteforvaltningsloven er innført med virkning fra 1. januar 2017. I forbindelse med innføringen av skatteforvaltningsloven er også noen begreper endret. Vi har i denne artikkelen valgt å bruke gamle regler og begreper, da de omtalte sakene er ferdigbehandlet i løpet av 2016.

Merverdiavgift

Avskåret fradragsrett ved kvalifisert uaktsomhet

Etter bokettersyn i Lekk Vannverk vedtok skattekontoret å tilbakeføre fradrag for inngående merverdiavgift for følgende tre perioder:

- 1. termin 2005 – 2. termin 2007 – fakturaer fra KK Konsulent & Handel
- 6. termin 2008 – 6. mars 2012 – fakturaer fra Vannkonsulent Kaare Kuul
- 7. mars 2012 – 6. termin 2014 – fakturaer fra Vannkonsulent Kaare Kuul

Alle fakturaene var utstedt i navnet til enkeltpersonforetaket til Kaare Kuul. Han unnlot å sørge for merverdiavgiftsregistrering, tross omfattende fakturering med spesifisert utgående merverdiavgift. Lekk Vann-

verk hadde fradragsført beløpene, men det var tvilsomt om anskaffelsene, i den grad de var reelle, var til bruk i den avgiftspliktige virksomheten med å levere vann til abonnentene. En av lederne i Lekk Vannverk, Tormod Kran, ble siktet for grov korrupsjon mv., blant annet i tilknytning til de fakturaene denne saken omhandler. Skattekontoret la til grunn at spørsmålet om fradragsrett for Lekk Vannverk måtte avgjøres uten å identifisere vannverket med Tormod Kran.

Kaare Kuul hadde levert og montert pumpe og annet utstyr til vannverket, men hadde i tillegg fakturert for fiktive leveranser. Det var Tormod Kran som godkjente fakturaene fra Kaare Kuul, før de ble sendt til Lekk Vannverks regnskapsavdeling for utbetaling. Utbetalingene knyttet til de fiktive leveransene har senere delvis tilkommet Tormod Kran.

I den første perioden fakturerte KK Konsulent & Handel til Lekk Vannverk uten å angi verken organisasjonsnummer eller bokstavene «MVA». Vannverket påklaget ikke at fradragene for inngående merverdiavgift ble tilbakeført for denne perioden, frem til og med 2. termin 2007.

En person i Lekk Vannverk hadde i den første perioden ringt samboeren til Kaare Kuul og etterlyst organisasjonsnummer for hans enkeltpersonforetak. I mai 2008 ble Vannkonsulent Kaare Kuul registrert i Enhetsregisteret. I november/desember 2008 begynte Kaare Kuul igjen å fakturere med merverdiavgift til Lekk Vannverk. Skattekontoret la for denne perioden til grunn at fakturaene oppfylte de formelle kravene til salgsbilag, og var enig i vannverkets anførsel om at kjøper ikke har en generell plikt til å sjekke om leverandører er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Etter skattekontorets vur-

dering burde imidlertid Lekk Vannverk ha undersøkt om virksomheten var registrert for merverdiavgift, særlig på bakgrunn av kunnskapen vannverket allerede hadde om Kaare Kuul. Skattekontoret kunne ikke slutte seg til anførselen om at det skulle mye til for å forestille seg at Kaare Kuul ikke var registrert for merverdiavgift ved faktureringen i 2008.

For den tredje perioden la skattekontoret til grunn at Lekk Vannverk var klar over at Kaare Kuul ikke var registrert for merverdiavgift. Bakgrunnen for dette var at Lekk Vannverk 6. mars 2012 hadde sendt e-post til skattekontoret og informert om at Kaare Kuul ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Tips til skatteetaten om ikke-registrert leverandør er i seg selv en aktsom og lojal handling, men gir ikke rett til å fradragsføre beløp som urettmessig er fakturert som merverdiavgift.

Regelverk basert på tillit

Merverdiavgiftssystemet er i stor grad basert på tillit, blant annet til at avgiftspliktige selv innberetter korrekte avgiftsoppgjør til skattekontoret. For den som kjøper en avgiftspliktig vare eller tjeneste og blir fakturert med merverdiavgift, er det av betydning å kunne ha tillit til at merverdiavgiftsbeløpet kan føres til fradrag dersom de alminnelige vilkårene for fradragsrett er oppfylt. I utgangspunktet er det statens risiko om avgiftspliktige leverandører faktisk er registrert og innberetter den merverdiavgiften som er utfakturert. Dette utgangspunktet er betinget av at kjøpet og merverdiavgiften er legitimert i samsvar med reglene, typisk faktura fra selger iht. bokføringsforskriften.

Det er samtidig klart at en rettsstilstand med absolutt fradragsrett for beløp som er fakturert som merverdiavgift, vil kunne

¹ Hun er DH-kandidat 1989, juridikum 1994, juridisk rådgiver v/Oslo likningskontor fra 1995–98, seniorrådgiver i Skattedirektoratet 1999–2000, underdirektør v/Oslo likningskontor fra 1.6.2000 og seksjonssjef i Skatt øst fra 1.1.2008.

legge veien åpen for omfattende kriminalitet. De merverdiavgiftsregistrerte er statens avgiftsoppkrevere. Fradragsretten for inngående avgift innebærer imidlertid at de avgiftspliktige også foretar utbetalinger på vegne av staten; leverandørens avgiftskrav utbetales fra staten gjennom kjøpers fradragsføring av beløpet. Det er av samfunnsmessig betydning, utover statens momsproveny, at de avgiftspliktige utviser tilstrekkelig varsomhet med hensyn til hvem de foretar slike utbetalinger til.

Klagenemnda for merverdiavgift sluttet seg til skattekontorets innstilling om å fastholde etterberegningens vedtak. Ett medlem dissenterte for deler av etterberegningens vedtak og anså at Lekk Vannverk ikke var kvalifisert uaktsomt da det baserte seg på at Kaare Kuul var berettiget til å fakturere med merverdiavgift fra høsten 2008.

Tilleggsavgift – manglende kontroll på omsetningen

På vegne av nett- og butikkhandel.no sendte regnskapsføreren inn momsoppgave for 5. termin 2015 den 10. desember 2015. Oppgaven viste en avgiftspliktig omsetning på to MNOK og avgiftsfri omsetning på kr 50 000. Beregnet utgående merverdiavgift utgjorde kr 500 000 og fradragsført inngående avgift utgjorde kr 650 000. Totalt viste oppgaven tilgodebeløp på kr 150 000. I merknadsfeltet på oppgaven var momsoppgavens tilgodebeløp forklart: «Til gode pga. stort vareinnkjøp til jul.»

Etter innhenting av regnskapsopplysninger ba skattekontoret om forklaring på differansen mellom innbetalinger på bankkonto og omsetningen som var innberettet for nett- og butikkhandel.no. Etter en ny gjennomgang meldte virksomhetens regnskapsfører at mye omsetning, som gjaldt iZettle (kortleser), ved en feil ikke var blitt registrert inn i programmet Mamut, og dermed ikke innrapportert på merverdiavgiftsoppgavene. Dette gjaldt helt tilbake til 2. termin 2015. Regnskapsføreren forklarte at det dessverre hadde blitt en misforståelse rundt koblingen mellom iZettle og programmet Mamut. Kundene har mange valgalternativer når de bestiller varer på nettet; de kan betale direkte med kredittkort, benytte Klarnafaktura, eller hente og betale bestillingen i butikk. I tillegg hadde nett- og butikkhandel.no åpnet ny butikk tidligere i 2015. Feilen var knyttet til betalinger av varer som ble bestilt via nett, men betalt via kortleser i butikk ved henting av varene. Det ble forklart at differansen først oppstod etter åpningen av den nevnte butikken.

Regnskapsføreren sendte deretter inn tilleggsoppgaver. Skattekontoret la disse opplysningene til grunn for varsel og deretter vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Etterberegningen utgjorde i overkant av én MNOK og det ble ilagt tilleggsavgift med 20 %.

Frivillig retting

I klagen over tilleggsavgiften anførte regnskapsføreren at feilen ville ha blitt oppdaget og rettet ved avstemming av salget ved årets slutt, og at det dermed ville blitt sendt inn korrigerende til skattekontoret. Forholdet måtte anses som frivillig retting, og det forelå ikke muligheter for at feilen kunne ha resultert i tap for staten. Regnskapsføreren hadde fortløpende dialog med nett- og butikkhandel.no pga. store tilgodeoppgaver over flere terminer. Beløpet på tilgodeoppgavene var imidlertid etter regnskapsførers oppfatning ikke usannsynlige, og det ble vist til at virksomheten hadde startet en ny butikk med stort areal og et større lager. Regnskapsføreren uttalte videre at feilen helt og holdent var en menneskelig svikt ved oppstarten av butikken og endringen av betalingsterminalen.

Skattekontoret så det ikke som tvilsomt at de objektive vilkårene for tilleggsavgift var oppfylt, herunder at tapsvilkåret var oppfylt i og med at det var sendt inn merverdiavgiftsoppgaver som viste for lave avgiftsbeløp. Forholdet kunne heller ikke anses som frivillig retting da kontroll var igangsatt, og korrekte opplysninger først ble sendt inn som svar på skattekontorets spørsmål.

Vurdering av uaktsomheten

Etter skattekontorets oppfatning ble feilen begått ved uaktsomhet. Kontoret viste til at etterlevelse av bokføringskravene, herunder ajourhold og avstemming, ville avverget feilinnberetningene. Feilenes art tilsa at en reaksjon i form av tilleggsavgift var i samsvar med tilsvarende saker. På bakgrunn av anførselen om menneskelig forståelse for at feil kan skje, vurderte skattekontoret også om tilleggsavgift burde vært ilagt med ett bestemt beløp, dvs. lavere enn satsen på 20 %. Det ble vist til de dagjeldende retningslinjene for tilleggsavgift, punkt 5.4:

«Der avgiftssubjektets uaktsomhet anses som forholdsvis liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, (...) kan tilleggsavgift utmålt i prosent medføre en uforholdsmessig streng reaksjon. Skattekontoret kan i slike tilfeller utmåle tilleggsavgiften med et bestemt beløp.

Tilsvarende gjelder der manglende innberetning av avgift kan tilskrives data-, regnskapstekniske- eller annen systemfeil som ikke kan bebreides avgiftssubjektet eller noen dette svarer for. Dette gjelder likevel ikke dersom feilen er av en art som burde ha vært oppdaget i ettertid og avgiftssubjektet har unnlatt å gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feilen av eget tiltak.»

Skattekontoret fant at uaktsomheten knyttet til feilene ikke kunne karakteriseres som forholdsvis liten. Det var heller ikke grunnlag for å redusere tilleggsavgiften ut fra en betraktning om at feilen hadde preg av å være en «systemfeil». Uten å ta stilling til om feilen kunne rubriseres som en slik «systemfeil», viste kontoret til at feilen var begått over flere momsterminer og burde vært oppdaget og korrigeret av virksomheten, før kontrollen ble igangsatt.

Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Frivillig registrering – leid ut til bruker som selv ville hatt fradragsrett

Utleiebygg AS var frivillig registrert for utleie av fast eiendom og førte fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av en næringsseiendom.

Byggets første etasje var leid ut som butikklokale til Kjekt å Ha AS. Fradragsretten for oppføringskostnadene knyttet til denne delen av bygget var ikke bestridt.

Utleiebygg hadde inngått intensjonsavtale om utleie av annen etasje til Svett Tøy AS. Svett Tøy var merverdiavgiftsregistrert for avgiftspliktig varesalgsvirksomhet, og planen var å benytte de aktuelle arealene i sin helhet i det avgiftspliktige varesalget. Skattekontoret viste til at frivillig registrering for utleie av fast eiendom er begrenset til å omfatte arealer som er leid ut, og at en intensjonsavtale ikke oppfyller dette vilkåret.

Utleiebygg påklaget ikke vedtaket om tilbakeføring av fradragsført inngående avgift som knyttet seg til byggets annen etasje. Selskapet opplyste at det var inngått utleieavtale med en annen leietaker som tok etasjen i bruk på fradragsberettigende måte. Siden dette skjedde innenfor seks månedersfristen, kunne Utleiebygg føre den inngående avgiften til fradrag gjennom et såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør. Skattekontorets vedtak medførte således ikke et endelig tap av fradragsretten for utleieren.



Skattekontoret viste til at frivillig registrering for utleie av fast eiendom er begrenset til å omfatte arealer som er leid ut, og at en intensjonsavtale ikke oppfyller dette vilkåret.

I tillegg til tilbakeføringen av merverdiavgiftsbeløpet, ila skattekontoret tilleggsavgift med 20 %, i overkant av én MNOK. Utleiebygg påklaget tilleggsavgiften og anførte blant annet at selskapet hadde vært sikker på at etasjen ville bli leid ut på en slik måte at vilkårene for fradragsføring ville bli oppfylt. Staten hadde ikke lidd noe tap siden fradragsberettigende utleieavtale rent faktisk kom på plass før bygget var ferdigstilt. Selv om vilkårene for tilleggsavgift skulle anses å være oppfylt, mente Utleiebygg at tilleggsavgift ikke burde ha vært ilagt og under ingen omstendigheter med et så høyt beløp.

I innstillingen til vedtak bemerket skattekontoret at vilkåret om leieavtale måtte anses som sentral avgiftsrett for utleievirksomhet som er frivillig registrert. Det er ikke adgang til å forskuttere en fradragsrett som ventes å ville oppstå, uavhengig av hvor sikkert det må fremstå at vilkårene for å fradragsføre beløpet vil inntre på et senere tidspunkt. Innlevering av avgiftsoppgave med uberettigede fradrag for inngående merverdiavgift, medførte at tapsvilkåret for tilleggsavgift var oppfylt. Utleiebygg og medhjelperne ble videre ansett å ha utvist slik grad av uaktsomhet at tilleggsavgift med ordinær sats burde fastholdes.

Klagenemnda sluttet seg enstemmig til dette.

Reparatør har ikke fradragsrett for importmoms på oppdragsgivers varer
Fikser Alt AS omsetter ulike avgiftspliktige reparasjons- og bearbeidings tjenester. Tjenestene utføres i selskapets verksted i Norge. En vesentlig del av oppdragsgiv-

verne er hjemmehørende i utlandet og er heller ikke merverdiavgiftsregistrert her i landet. Fikser Alt ønsket å kunne skåne slike oppdragsgivere fra å stifte bekjentskap med norsk merverdiavgift og prosedyrene for vareinnførsel her.

Selskapet stilte skattekontoret spørsmål om Fikser Alt, som oppdragstaker, kan gjøre fradrag for innførselsmerverdiavgift som påløper ved import av oppdragsgiverens varer. Det ble vist til at det vil dreie seg om innførsel av varer som er helt nødvendige for at Fikser Alt skal kunne få utført tjenester på varene på verkstedet her i Norge, og vareinnførselen vil dermed også være nødvendige for selskapets avgiftspliktige omsetning. Etter selskapets oppfatning måtte varene anses å være til bruk i selskapets avgiftspliktige virksomhet, slik at innførselsmerverdiavgiften kunne føres til fradrag, forutsatt at selskapet sørget for å legitimere innførselsmerverdiavgiften på sin hånd.

Skattekontoret la til grunn at det ville være kulant for Fikser Alt å legitimere innførselsmerverdiavgiften som en inngående merverdiavgift for selskapet. Skattekontoret bemerket at det er vanlig at deklarerer mottaker/tollskyldner er et annet subjekt enn den personen som eier varen/skal bruke denne, slik at speditører deklarerer seg selv som mottakere. At innførselsmerverdiavgiften er legitimert på et subjekts hånd, er imidlertid ikke noe argument for at subjektet faktisk har fradragsrett for innførselsmerverdiavgiften. Legitimasjonen legger derimot bare til rette for fradragsfø-

ring i tilfeller hvor de øvrige vilkårene for fradragsrett er oppfylt.

Spørsmålet om fradragsrett for Fikser Alt ville således bero på om varene skulle benyttes i selskapets mva-registrerte virksomhet. Skattekontoret sluttet seg til vurderingen om at varene og innførselen av disse til Norge var nødvendige for at selskapet skulle kunne utføre de aktuelle oppdragene på verkstedet. Kontoret konkluderte likevel med at tilordningskriteriet medførte at varene ikke kunne anses å være til bruk i verkstedvirksomheten. Fikser Alts avgiftspliktige virksomhet var omsetning av tjenester, og fradragsretten for selskapet omfattet inngående avgift på varer og tjenester som utgjorde innsatsfaktorer i denne tjenesteproduksjonen. Oppdragsgivernes varer kunne ikke ses å ha noen egentlig funksjon i, eller generere omsetning for, verkstedvirksomheten. Varene måtte derimot fullt ut anses som innsatsfaktorer i oppdragsgivernes virksomheter.

Dersom tjenesteyteren skulle hatt fradragsrett for importmoms på oppdragsgivernes varer, ville det innebære et «avgiftshull». Skattekontoret viste til at fradragsretten for tjenesteyterne ikke kunne avhenge av om oppdragsgiverne var hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Fradragsretten for tjenesteyterne syntes heller ikke å kunne begrenses til de tilfellene hvor varene var ment å bli utekspedert etter at tjenesteytingen var utført. Det ble videre pekt på at det er gitt andre bestemmelser som skal legges til rette for at reparasjoner mv. kan



For produsenter av alkoholholdige varer gjelder det særskilte vilkår i særavgiftsforordningen § 5-3.

foretas i Norge, uten at innførselen medfører en endelig avgiftskostnad, dersom varen utekspederes igjen når oppdraget er utført.

Ulike problemstillinger – særavgifter

Utsatt avgiftsbetaling

Det er registreringsplikt for import eller produksjon av enkelte avgiftspliktige varer.² Ved å registrere seg kan virksomheter som importerer eller produserer avgiftspliktige varer, oppnå utsatt avgiftsbetaling.

Registreringen må dekke det vareomfanget som importerer eller produseres. Hvis en virksomhet er registrert for alkoholholdige drikkevarer, er mulighetene for utsatt avgiftsbetaling til stede i forbindelse med import eller produksjon av det nevnte vareomfanget. Den samme virksomheten gis derimot ikke utsatt avgiftsbetaling for import eller produksjon av alkoholfrie drikkevarer, når den ikke er registrert for dette vareomfanget. Hvis en virksomhet importerer eller produserer avgiftspliktige varer den ikke er registrert for, forfaller avgiften til betaling når avgiftsplikten oppstår,³ dvs. på import- eller produksjonstidspunktet.

Når de forutsetningene som er nevnt ovenfor er til stede, kan den registrerte virksomheten enten betale straks eller utsette betalingsplikten ved å legge varene

inn på godkjent lokale.⁴ Ved import skal ikke-registrerte virksomheter betale straks, mens en registrert virksomhet skal levere skattemelding for de importerte varene som ikke legges inn på godkjent lokale.

Registrering

Virksomheter som importerer eller produserer avgiftspliktige varer som faller inn under særavgiftsforordningen § 5-1, har registreringsplikt. Det er registreringsadgang for enkelte vareomfang.⁵ Registreringsadgangen er i utgangspunktet åpen, men for noen varer er det satt krav til produksjonsutstyr.⁶ Dette gjelder f.eks. produksjonsutstyr⁶ for tilvirkning og lagring av udenaturert teknisk etanol. Det kan også stilles andre krav, f.eks. til bevilging fra Helsedirektoratet for å fremstille teknisk etanol, og vandelskrav til eiere og ledere.⁷

En virksomhet som er blitt registrert, kan opprette et lager for avgiftspliktige varer innenfor det registrerte vareomfanget, og dermed utsette avgiftsbetalingen på de varene som lagres der. Forutsetningen er at lagerlokalet er godkjent av skattekontoret.⁸

Enhver bevegelse av avgiftspliktige varer inn og ut av det godkjente lokalet, skal registreres ved føring av et lagerregnskap.⁹ Regnskapet er virksomhetens dokumentasjon for betalingsfrie bevegelser (destruk-

sjon, utsatt betaling og overføring av avgiftsplikten til andre virksomheter) av avgiftspliktige varer. Hvis regnskapet er mangelfullt, ikke lar seg avstemme eller andre forhold svekker tilliten, vil ethvert avvik som ikke lar seg forklare, medføre at betalingsplikten inntreffer.

Flyttemelding

Skatteetaten overtok kontrollmyndigheten for registrerte virksomheter fra Tolletaten 1. januar 2016. Kontrollaktiviteten som ble gjennomført i 2016, avdekket at flere av de registrerte virksomhetene med godkjent lagerlokale, hadde flyttet lagerbeholdningen til andre lokasjoner som ikke var godkjente. Virksomhetene hadde ikke meldt fra og utførte sin virksomhet som om det nye lokalet var godkjent.

En registrert virksomhet har anledning til å overføre avgiftspliktige varer til egne godkjente lokaler og til andre virksomheters godkjente lokaler uten at avgiftsplikt oppstår, dersom disse virksomhetene er registrert for samme vareomfang.¹⁰ Ved uttak i strid med denne bestemmelsen oppstår avgiftsplikten¹¹ ved uttaket fra det godkjente lokalet. Kontrollen i 2016 har avdekket flere slike avvik, og kontoret beregnet forfalte avgifter til i overkant av 12 MNOK.

Særavgift – konsekvenser ved manglende varsel om fusjon

Vindunken AS var registrert for særavgift (alkoholholdige varer). Selskapet fusjo-

2 Særavgiftsforordningen § 5-1.

3 Skattebetalingsloven § 10-40 og 10-41, jf. særavgiftsforordningen § 2-1.

4 Særavgiftsforordningen § 2-1 første ledd bokstav b.

5 Særavgiftsforordningen § 5-2.

6 Særavgiftsforordningen § 3-3-13.

7 Særavgiftsforordningen § 5-3.

8 Særavgiftsforordningen § 5-7.

9 Særavgiftsforordningen § 5-8.

10 Særavgiftsforordningen § 2-2.

11 Særavgiftsforordningen § 2-1 første ledd bokstav a.



Tom Propell var utdannet flyger og måtte ta et kurs for å gjøre seg kjent med flytypen Boeing 737. Skattekontoret nektet fradrag for kostnadene, da disse ble ansett som kostnader til grunnutdanning.

nerter med Vinballongen AS, men varslet ikke skattekontoret om fusjonen.

Som produsent av alkoholholdige varer gjelder det særskilte vilkår i særavgiftsfor-skriften § 5–3. Etter bestemmelsen første ledd er det et krav om at en produsent må ha bevilling gitt av Helsedirektoratet før virksomheten kan registreres. Bortfall av en bevilling medfører at virksomheten ikke kan være registrert, og heller ikke ha tillatelse til å produsere de alkoholholdige varene.

I tillegg til kravet om bevilling, stilles det krav om vandel til eieren eller andre som har vesentlig innflytelse i virksomheten.¹² Ved fusjon kan eierforholdet eller innflytelsen bli endret, og dette kan ha betydning for vandelskravet. Ved endring i eierforholdene mv., plikter selskapet å gi de opplysningene som er nødvendige for at skattekontoret kan ta stilling til om vandelsvilkåret fortsatt er oppfylt.

Etter forskriften skal skattekontoret tilbakekalle registreringen hvis vilkårene ikke lenger er oppfylt, eller virksomheten ikke overholder sine forpliktelser. Hvis det gjelder virksomhet som krever særskilt tillatelse eller bevilling, plikter virksomheten å opphøre med aktiviteten inntil de nødvendige tillatelsene foreligger.

I den aktuelle saken var ikke skattekontoret informert om fusjonen, og vandelsvil-

kåret var ikke vurdert. Bevillingen fra Helsedirektoratet ble i tillegg tilbakekalt.

Selskapets aktivitet måtte derfor opphøre.

Skatteklagenemnda

Spørsmål om fradrag for kursavgift for flyger

Tom Propell var utdannet flyger og hadde sertifikat for trafikkflyging med passasjerer for alle typer fly. For å bli fast ansatt i flyselskapet, måtte han imidlertid ta et kurs for typeutsjekk (såkalt «type rating») for å gjøre seg kjent med flytypen Boeing 737. Dette var ingen utvidelse av sertifikatet, men et teknisk operativkurs for å fly passasjerer med denne typen fly. Arbeidsgiveren dekket ikke utgiftene på kr 120 000, og skattyter krevde derfor fradrag ved ligningen.

Skattekontoret nektet fradrag for kostnadene, da disse ble ansett som kostnader til grunnutdanning.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Tom Propell viste til skatteloven § 6–1 første ledd som gir fradrag for kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Han viste til at det var fradragsrett for kostnader til å holde utdanningen ved like og/eller holde seg à jour med utviklingen i faget. Normalt ville det være fradragsrett for kostnader til vedlikehold av et flysertifikat for personer som er yrkesaktive flyvere. Siden skattyter

var trafikkflyger fra før, kom han ikke opp på et høyere nivå med dette kurset.

Spørsmålet kontoret måtte vurdere i innstillingen til skatteklagenemnda, var om kurset var grunnutdanning der kostnadene ikke ga fradragsrett,¹³ eller om det kunne karakteriseres som vedlikehold av en allerede oppnådd grad/kompetanse med fradragsrett for kostnadene.¹⁴

I Skatte-ABC¹⁵ blir det anført som følger:

«Kostnader til typeutsjekk på ny flytype i forbindelse med tiltredelse av stilling, er som hovedregel ikke fradragsberettiget da dette ikke anses som ajourhold av flygerutdanningen. Er slik typeutsjekk et vilkår for å fortsette i en stilling flygeren allerede har, vil det derimot foreligge fradragsrett, (...)»

Skattekontoret kom til at det avgjørende var om Tom Propell gjennomførte kurset for å kunne tiltre en ny stilling, eller om dette var et vilkår for å fortsette i en stilling han allerede hadde. Ut fra skattyters opplysninger i selvangivelsen, ble det lagt til grunn at han måtte ta dette kurset for å bli fast ansatt. Vilkåret for å bli innrømmet fradrag for kostnadene forelå derfor ikke.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

¹³ Rt. 1918 side 836.

¹⁴ Rt. 1962 side 614 og Rt. 1991 side 1182.

¹⁵ Skatte-ABC 2016/2017 side 476 pkt. 12.

¹² Særavgiftsfor-skriften § 5-3 tredje ledd.



Norsk beskatningsrett var ikke begrenset av skatteavtalen mellom Norge og Portugal.

Bosted etter skatteavtalen med Portugal

Don Pedro meldte flytting til Portugal høsten 2013, men var for dette året skattepliktig som bosatt i Norge.¹⁶

For inntektsåret 2014 krevde han primært at skatteplikten som bosatt måtte anses opphørt siden han bodde i utlandet, ikke hadde bolig til disposisjon i Norge og kun hadde oppholdt seg i Norge i noen få dager etter utflyttingen. Da skattekontoret i vedtak fastholdt skatteplikten som bosatt, krevde han at norsk beskatning av inntekt og formue måtte begrenses av skatteavtalen med Portugal. Skattekontoret vurderte hvor skattyter kunne anses å ha sitt sentrum for personlige og økonomiske interesser, og konkluderte med at dette fortsatt var sterkere til Norge enn til Portugal. Skatteplikten som bosatt i Norge ble på dette grunnlaget fastholdt.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Under behandlingen av kravet om endret bosted etter skatteavtalen, fremkom opplysninger om at han var omfattet av en særskilt skatteordning i Portugal kalt «Non-regular tax regime for non-regular residents» for årene 2013 til 2022. Hans status ble benevnt som «Non-habitual resident» (heretter NHR-status). Denne statusen innebærer skattefritak i Portugal for nærmere angitte inntekter som har sin kilde utenfor dette landet. Dette vil blant

annet gjelde pensjoner fra Norge. Inntekter som har sin kilde i Portugal, vil være skattepliktig dit. Ordningen gjelder bare for personer som tar opphold i Portugal, og som ikke har vært ansett bosatt der i noen av de fem siste årene forut for det året man krever å bli beskattet som «non-regular resident». Ordningen gjelder for de ti første årene en person er bosatt i Portugal etter nasjonal lovgivning.

Skatteplikt på grunnlag av bopel

Etter skatteavtalen med Portugal¹⁷ skal skattyter anses bosatt i den staten der han etter landets interne lovgivning er skattepliktig på grunnlag av bopel. Hvis skattyter etter vurderingen i artikkelen anses bosatt både i Norge og Portugal etter landenes interne lovgivning, må spørsmålet om bosted etter skatteavtalen avgjøres etter konfliktløsningsbestemmelsen.¹⁸ Skattyter sendte inn en bekreftelse utstedt av portugisiske skattemyndigheter på at han var skattepliktig til Portugal på grunnlag av bosted etter skatteavtalen med Norge.

Skatteplikt på grunnlag av bopel betinger globalskatteplikt som for bosatte. Vilkåret var oppfylt når det gjaldt norsk beskatning. På bakgrunn av det ubetingede skattefritaket for nærmere angitte inntekter i den særskilte skatteordningen i Portugal, var skattyter ikke å anse som skattepliktig til Portugal for globalinntekt som for bosatte. I innstillingen konkluderte skattekontoret følgelig med at vilkåret om skat-

teplikt til Portugal på grunnlag av bopel ikke kunne anses å være oppfylt.

Skattyter var etter dette kun skattepliktig på grunnlag av bopel i Norge, og Norge var bostedsstat etter skatteavtalen. Norsk beskatningsrett var derfor ikke begrenset av skatteavtalen mellom Norge og Portugal.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Bosted etter skatteavtalen med Sveits

Peder Ås og ektefellen flyttet til Sveits i 2010. Fra årsskiftet 2012/2013 eide de en enebolig der, men det var ingen uenighet om at ektefellene fortsatt var skattepliktige som bosatte i Norge.¹⁹

Ektefellene var født og oppvokst i Norge og hadde beholdt tilknytningen til familie og venner her. I tillegg var Peder Ås ene-eier av et sveitsisk selskap og en rekke norske selskaper som drev virksomhet i Norge. Ektefellene utførte arbeid i Norge for disse selskapene i 2013 og 2014, og de hadde opphold i Norge på henholdsvis ca. 190 og 110 dager for de aktuelle årene. De eide ikke bolig i Norge i 2013 og 2014.

For inntektsåret 2013 krevde Peder Ås at norsk beskatning av inntekt og formue måtte begrenses av skatteavtalen med Sveits, da han mente at ektefellene var bosatt der etter skatteavtalen mellom Norge og Sveits.²⁰

16 Skatteloven § 2-1.

17 Art. 4 (1).

18 Art. 4 (2).

19 Skatteloven § 2-1.

20 Art. 4 (1).

I forbindelse med endring av ligningen, ble skattyter anmodet om å fremlegge bostedsbekreftelse eller annen dokumentasjon fra sveitsiske skattemyndigheter om skatteplikt til Sveits etter skatteavtalens bestemmelser. Slik bekreftelse ble ikke fremlagt, og kontoret la derfor til grunn at skattyteren var bosatt i Norge etter skatteavtalen.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skattyter la frem en bekreftelse utstedt av sveitsiske skattemyndigheter på at han og ektefellen var skattepliktige til Sveits på grunnlag av bosted for sine globale forhold etter skatteavtalen med Norge.²¹ Denne bekreftelsen gjaldt for inntektsåret 2013. I tillegg ble det opplyst at ett av hans selskaper hadde leid en fullt møblert leilighet i Norge. Denne sto til ektefellens disposisjon når de hadde behov for bolig i Norge. Leiligheten ble også benyttet av ansatte i de norske selskapene når ektefellene ikke benyttet den.

Skatteplikt på grunnlag av bopel

Etter skatteavtalen med Sveits, skal en skattyter anses bosatt i den staten han etter landenes interne lovgivning er skattepliktig til på grunnlag av bopel. Hvis skattyter etter vurderingen anses bosatt i både Norge og Sveits etter intern lovgivning, skal spørsmålet om bosted etter skatteavtalen avgjøres etter konfliktløsningsbestemmelsen i avtalen.²² Skattyter skal anses bosatt i den staten han disponerer fast bolig. Hvis han disponerer fast bolig i begge stater, skal han anses bosatt der han har sentrum for livsinteressene. Hvis ikke dette kan bringes på det rene eller hvis skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene, skal han anses bosatt i den staten han har vanlig opphold. Hvis han har vanlig opphold i begge stater eller ikke i noen av dem, skal han anses bosatt i den staten han er statsborger.

I skattekontorets innstilling til vedtak ble det lagt til grunn at skattyter ved innsendelse av skatteavtalebekreftelsen fra Sveits, hadde godtgjort skatteplikt på grunnlag av bosted i Sveits for globale forhold. Skattyter var derfor bosatt både i Norge og Sveits.

Disponerte skattyterne også bolig i Norge?

Spørsmålet om hvor han skulle være bosatt etter skatteavtalen, måtte følgelig avgjøres etter kriteriene i artikkel 4 (2). Det første spørsmålet var om han disponerte fast bolig i en eller begge statene. Skattekontoret la til grunn at skattyter disponerte fast bolig i Sveits i 2013. Spørsmålet ble da om han også disponerte fast bolig i Norge.

Skattekontoret bemerket at ektefellene disponerte fast bolig også i Norge. Konto- ret la vekt på skattyters opplysning om at ett av hans heleide selskaper hadde stilt bolig til disposisjon når de hadde behov for dette, over en periode på ca. to år. I tillegg ble det lagt vekt på de til dels lange oppholdene i Norge i 2013 i forbindelse med arbeid. Det ble ikke tillagt vekt at andre ansatte i skattyters selskaper hadde anledning til å bruke boligen når ektefellene ikke benyttet den.

Hvor var sentrum for livsinteressene?

Når skattyterne disponerte bolig i begge landene, skulle de anses bosatt der de hadde sentrum for livsinteressene, dvs. der de hadde sin sterkeste personlige og økonomiske tilknytning. Skattekontoret kom til at de hadde sin sterkeste personlige og økonomiske tilknytning til Norge. Konto- ret la i vurderingen avgjørende vekt på det faktum at skattyters selskaper drev virksomhet i Norge, at ektefellene selv var aktive i driften og at de hadde lange opphold her. I tillegg ble den personlige tilknytningen til Norge tillagt vekt ved at de begge var født og oppvokst her, og hadde beholdt kontakt med venner og familie. Skattyterne eide en stor eiendom i Sveits, som ble benyttet når de ikke var i Norge, på feriestedet i Frankrike eller på reise i andre land. Tilknytningen til Sveits ble ikke ansett like sterk som tilknytningen til Norge.

Skattekontoret konkluderte med at ektefellene for inntektsåret 2013 var bosatt i Norge etter skatteavtalen artikkel 4. Da de hadde sterkeste personlig og økonomisk tilknytning til Norge, var det ikke nødvendig å vurdere de neste kriteriene om vanlig opphold og statsborgerskap i bokstavene b og c.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

Behandling for etterfølgende år

Ektefellene ble også lignet som bosatte i Norge for inntektsåret 2014. Forut for skatteoppgjøret ba de om å bli lignet som

bosatte i Sveits. Skattekontoret ba dem sende inn en bostedsbekreftelse fra sveitsiske skattemyndigheter på at de anså dem som bosatt der etter skatteavtalen. Bekreftelse ble ikke innsendt, heller ikke i forbindelse med klage på ligningen. Ektefellene ble derfor i skattekontorets vedtak ansett som bosatte i Norge etter skatteavtalen.

Spørsmål om emigrasjon

Marte Kirkerud og hennes foreldre flyttet fra Norge til Storbritannia i 2009. Ved utflyttingen overførte familien formuen på 40 MNOK til Marte. Hun var 13 år på utflyttingstidspunktet.

I skattekontorets vedtak ble skattyter ansett som bosatt i Norge for inntektsårene 2009 til 2013, så lenge familien disponerte bolig her.

Ligningen ble påklaget til skatteklagenemnda.

Skattyter anførte i korte trekk at:

- Emigrasjon måtte godkjennes med virkning fra utflyttingstidspunktet
- Hun ikke kunne omfattes av tre-årsregelen²³ da hun ikke hadde vært bosatt i Norge i mer enn ti år på utreisestidspunktet
- Skattemessig emigrasjon måtte vurderes etter reglene i skatteloven § 2–1 tredje ledd bokstav a, dvs. ved opphold i Norge som ikke overstiger 61 dager i inntektsåret, og personen eller nærstående ikke har disponert bolig i riket
- Hvis kontoret skulle konkludere med at tre-årsregelen skulle komme til anvendelse,
- måtte skatteplikten subsidiært opphøre tre år etter utløpet av det inntektsåret vedkommende tok fast opphold i utlandet
- Hvis foreldrene ble ansett som nærstående, ville dette kun gjelde inntil skattyter fylte 16 år

Skattemessig emigrasjon

Skattekontoret bemerket innledningsvis i innstillingen, at en person er skattemessig emigrert²⁴ når følgende vilkår er oppfylt:

- Personen må ha tatt fast opphold i utlandet
- Personen kan ikke ha opphold i Norge i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret
- Verken den personen som flytter ut eller dennes nærstående kan disponere bolig i Norge

21 Art. 4 (1).

22 Art. 4 (2).

23 Skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b.

24 Skatteloven § 2-1 tredje ledd.

Ifølge Skatte-ABC²⁵ skal den skattemessige bostedstilknytningen avgjøres særskilt for hver person. Dette gjelder også for ektefeller og barn.

For personer som har bodd i Norge mindre enn ti år, kan skatteplikten opphøre i utflyttingsåret.²⁶ For personer som har bodd i Norge minst ti år, kan skatteplikten tidligst opphøre etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det året vedkommende tok fast opphold i utlandet.²⁷ Vilkårene om opphold og bolig må være oppfylt for alle tre årene.

For personer som har vært bosatt i Norge i minst ti år, regnes den tiden vedkommende har vært skattemessig bosatt fra dato til dato. Skattekontoret la til grunn at skattyter hadde vært skattemessig bosatt i Norge fra fødselen, selv om familien hadde bodd i utlandet også i perioder før utflyttingen i 2009. Familien var i disse periodene likevel ikke skattemessig utflyttet, og skattyter kunne ikke anses emigrert fra utflyttingstidspunktet.

Det var enighet om at skattyter hadde tatt fast opphold i utlandet, og at hun etter utflyttingen hadde oppholdt seg i Norge mindre enn 61 dager hvert år. Det var også enighet om at foreldrene disponerte bolig her frem til den ble solgt i 2013. Skattyter disponerte ikke egen bolig i Norge, men spørsmålet ble om hun disponerte bolig i Norge i skattelovens forstand ved at foreldrene disponerte bolig her.

Betydningen av at nærstående disponerte bolig i Norge

Hvem som kan anses som nærstående, er nærmere angitt i skatteloven § 2-1 fjerde ledd. Bestemmelsen lyder:

«Med nærstående menes en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn.»

Skattekontoret bemerket at bestemmelsen etter sin ordlyd kunne se ut til å ta sikte på de tilfellene der en av de voksne i familien flytter ut. Et mindreårig barn regnes som foreldrenes nærstående når det er foreldrenes emigrasjon som skal vurderes. Foreldrene til mindreårige barn er imidlertid etter ordlyden ikke omfattet av kretsen av nærstående når det er barnets boligtilknytning som skal vurderes. Hvis regelen skulle tolkes etter sin ordlyd, ville det etter skattekontorets oppfatning innebære at for-

eldre kan overføre formue til emigrerte mindreårige barn, eksempelvis en baby og på den måten unngå beskatning i Norge, samtidig som de selv beholder bolig i Norge og selv ikke kan få skattemessig utflytting.

Skattekontoret viste til forarbeidene.²⁸ Kretsen av de personene som skal identifiseres, ble foreslått for å redusere muligheten for at foreldre overfører bolig til barn med virkning for emigrasjonsvurderingen. Kontoret hevdet derfor at det ville bli lite sammenheng i regelverket hvis foreldrene identifiseres med sine mindreårige barn ved vurderingen av foreldrenes emigrasjon, mens foreldrene ikke skal være nærstående for de samme mindreårige barna ved vurderingen av barnas emigrasjon. Videre skal barn lignes sammen med sine foreldre frem til og med de er 16 år, og regelverket gir uttrykk for et tett økonomisk fellesskap mellom barn og foreldre.²⁹ Skattekontoret tolket følgelig reglene utvidende, slik at kretsen av nærstående også omfatter foreldrene til mindreårige barn når barnas emigrasjon skal vurderes.

Kontoret la videre til grunn at vurderingene og konklusjonen måtte anses å være i overenstemmelse med lovgivers ønskede avgrensninger for nærstående, og i samsvar med gjeldende regelverk forøvrig.³⁰ Som det fremgår av Rt. 2014 side 1281 avsnitt 48 gjelder det ikke noe prinsipp om at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skatt-

yers favør. Høyesterett gir derimot følgende anvisning for tolkningen:

«Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Tolkningstilsvil må likevel løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne.»

Etter skattekontorets vurdering er eneste årsak til at bestemmelsen ikke omfatter et eksempel som det nevnte, at lovgiver aldri hadde tenkt at noen skulle finne på å forsøke å emigrere mindreårige barn for deretter å overføre all formue til disse uten at de selv emigrerte. Etter skattekontorets vurdering var det derfor flere relevante hensyn som begrunnet konklusjonen om at foreldre og barn var nærstående i lovens forstand uavhengig av hvem av dem som flytter ut og disponerer bolig. Etter skattekontorets vurdering var ikke legalitetsprinsippet krenket ved den utvidende tolkningen.

Vilkårene for å bli regnet som emigrert var etter dette ikke oppfylt, da skattyters nærstående disponerte bolig i Norge. Kontoret la til grunn at dette var situasjonen så lenge skattyter var mindreårig, det vil si frem til hun fylte 18 år. Skattyter kunne tidligst anses emigrert 1. januar etter det tredje inntektsåret etter at hun fylte 18 år, under forutsetning av at de øvrige vilkårene var oppfylt.

²⁸ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) side 48 pkt. 2.6.2.5.

²⁹ Skatteloven § 2-14.

³⁰ Barneloven § 40 tredje ledd, jf. §§ 30 og 66.

Fortsatt nyttig!

Revisjon og Regnskap



Fagpresseundersøkelsen*	2014	2016
Tillit til innholdet	nr. 1	nr. 1
Nytte i arbeidet	nr. 1	nr. 1
Gjennomsnittlig lesetid **	nr. 2	nr. 3

* IPSOS MMI Fagpresseundersøkelsen. Ledernes medievaner (2014 og 2016).

** Rangering basert på spørsmålet: Omtrent hvor lang tid bruker du vanligvis på å lese hvert nummer (Gjennomsnittstall i minutter). Gj. snittlig lesetid var 35 og 33 minutter i hhv. 2014 og 2016.

²⁵ Skatte-ABC 2016/2017 side 1330 pkt. 2.1.

²⁶ Skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav a.

²⁷ Skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b.